

АНАЛИЗ ВОЗМОЖНЫХ НАЛОГОВЫХ И ФИНАНСОВЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ, СВЯЗАННЫХ С ПРИОБРЕТЕНИЕМ ВЕРТОЛЕТА

Исходные данные:

Показатель	Ед. изм.	Значение
Стоимость покупки с НДС	руб.	18 000 000
Стоимость продажи с НДС	руб.	13 000 000
Мощность двигателя	л/с	260
Ставка транспортного налога	руб./л/с	125
Срок амортизации	лет	10
Эксплуатационные расходы с НДС	руб./мес.	60 000

Срок продажи - через 4 года.

ОСНО – общая система налогообложения;
УСН – упрощенная система налогообложения;
ПСН – патентная система налогообложения;
ЕНВД – единый налог на вмененный доход;
ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог.

1. Собственник – физическое лицо.

Налоговые потери за четыре года составят:

А) транспортный налог – $260 \text{ л/с} \times 125 \text{ руб./л/с} \times 4 \text{ года} = 130 \text{ тыс. руб.}$
(при условии сохранения ставок и налогооблагаемой базы на нынешнем уровне – как по этому налогу, так и по иным, фигурирующим в настоящем анализе).

Налог на доходы физических лиц при продаже вертолета уплачивать не придется, так как, во-первых, срок нахождения в собственности превышает 3 года, а, во-вторых, документально подтвержденные расходы превышают полученные доходы.

Налог на имущество физических лиц уплачивать не придется, так как воздушные суда не являются объектом налогообложения.

Финансовые потери за четыре года составят:

$13000 \text{ тыс. руб. (цена продажи)} - 18000 \text{ тыс. руб. (цена покупки)} - 2880 \text{ тыс. руб. (эксплуатационные расходы)} - 130 \text{ тыс. руб. (налоговые потери)} = 8010 \text{ тыс. руб.}$

Разумеется, без учета инфляционной составляющей.

Кроме того, если будет введен т.н. «налог на объекты роскоши» (в редакции проекта Федерального закона N 66360-6), то вертолеты рыночной стоимостью от 5 до 20 млн. руб. (по состоянию на начало налогового периода) будут облагаться по ставке 3%. Причем независимо от статуса собственника (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель, физическое лицо) и применяемой им системы налогообложения (ОСНО, УСН, ЕНВД, ПСН, ЕСХН).

Например, рыночная стоимость вертолета на 1 января 2015 года составит 15 000 тыс. руб. Тогда за этот год налог на роскошь будет исчислен в размере:

15000 тыс. руб. $\times 3\% = 450$ тыс. руб.

Льготы по уплате данного налога предполагается свести к минимальной величине. В частности, не будут признаваться объектами налогообложения транспортные средства, морские, и воздушные суда, находящиеся в собственности организаций или индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок.

Возможно, эта норма позволит крупным компаниям оптимизировать налогообложение, сконцентрировав дорогостоящую авто- и прочую технику на балансе транспортной организации.

2. Собственник – индивидуальный предприниматель, применяющий УСН со ставкой 6%.

В целом налоговая нагрузка по этому варианту непосредственно на собственника возрастет за счет потерь из-за уплаты единого налога с доходов от краткосрочной сдачи имущества в аренду (в случае его временного неиспользования для собственных нужд) или оказания услуг по перевозке третьим лицам. Однако у заказчиков (арендаторов) перевозки налог на прибыль, наоборот, к уплате в бюджет уменьшится. Разумеется, при документальном подтверждении и экономическом обосновании соответствующих расходов.

Например, за четыре года было оказано услуг «на сторону» на сумму 20 000 тыс. руб. УСН к уплате в бюджет составит:

20000 тыс. руб. $\times 6\% = 1200$ тыс. руб.

Заказчик, применяющий ОСНО, уменьшит налог на прибыль на сумму:

20000 тыс. руб. $\times 20\% = 4000$ тыс. руб.

Кроме того, при соблюдении описанных выше условий, возможно, произойдет экономия по налогу на роскошь.

Однако при продаже вертолета также придется заплатить единый налог:
13000 тыс. руб. $\times 6\% = 780$ тыс. руб.

Налоговые потери (условные, исходя из предполагаемых доходов) за четыре года составят:

А) транспортный налог – 260 л/с $\times 125$ руб./ (л/с) $\times 4$ года = 130 тыс. руб.

Б) единый налог по УСН – 1200 тыс. руб. + 780 тыс. руб. = 1980 тыс. руб.;

Итого – 2110 тыс. руб.

Экономия же по налогам (условная, исходя из предполагаемых расходов) составит 4000 тыс. руб. - налог на прибыль у заказчика услуг.

Финансовые потери за четыре года составят:

13000 тыс. руб. (цена продажи) – 18000 тыс. руб. (цена покупки) – 2880 тыс. руб. (эксплуатационные расходы) - 2110 тыс. руб. (налоговые потери) + 4000 тыс. руб. (налоговая экономия) = 5990 тыс. руб.

3. Собственник – юридическое лицо, использующее вертолет для целей производственного характера.

Налоговые потери за четыре года составят:

- А) транспортный налог – $260 \text{ л/с} \times 125 \text{ руб./ (л/с)} \times 4 \text{ года} = 130 \text{ тыс. руб.}$
- Б) налог на имущество – 1050 тыс. руб. (исчисленный по ставке 2.2 % годовых исходя из остаточной стоимости на начало каждого месяца);
- В) налог на прибыль при продаже вертолета – 345 тыс. руб.
($(11017 \text{ тыс. руб. (цена продажи без НДС)} - 9279 \text{ тыс. руб. (остаточная стоимость)}) \times 20\%$);
- Г) НДС при продаже вертолета – 1985 тыс. руб. ($13000 \text{ тыс. руб.} / 118\% \times 18\%$).

Итого – 3510 тыс. руб.

Экономия же по налогам составит 5105 тыс. руб., в том числе:

- А) налог на прибыль – 1920 тыс. руб. (за счет отнесения на расходы предприятия амортизации – 5975 тыс. руб., налога на имущество – 1050 тыс. руб., транспортного налога – 130 тыс. руб. и эксплуатационных затрат без НДС – 2440 тыс. руб.);
- Б) НДС – 3185 тыс. руб. (за счет предъявления к вычету налога, уплаченного продавцу вертолета – 2745 тыс. руб., а также налога, относящегося к эксплуатационным расходам – 440 тыс. руб.).

Финансовые потери за четыре года составят:

$13000 \text{ тыс. руб. (цена продажи)} - 18000 \text{ тыс. руб. (цена покупки)} - 2880 \text{ тыс. руб. (эксплуатационные расходы)} - 3510 \text{ тыс. руб. (налоговые потери)} + 5105 \text{ тыс. руб. (налоговая экономия)} = 6285 \text{ тыс. руб.}$

Потери по налогу на роскошь описаны выше.

Главная сложность заключается в документальном подтверждении и экономическом обосновании таких «нетрадиционных» затрат. Предприятие должно будет на основании как специальных, присущих воздушному транспорту, так и «стандартных» первичных документов доказать производственный характер полетов, учитывая их географию, состав перевозимых лиц и цель поездок. Применительно ко всему времени налета воздушного судна.

В противном случае налоговые и, соответственно, финансовые последствия будут аналогичны варианту, описанному нами ниже.

В своей практике мы сталкивались с приобретением воздушных судов не специализированными авиапредприятиями. Однако в производственной деятельности они практически не использовались – либо сдавались в аренду (лизинг), либо перепродавались после непродолжительного периода эксплуатации. Поэтому каких-либо особых нареканий со стороны налоговых органов подобные хозяйственные операции не вызывали.

Изучив арбитражную практику, мы также не нашли претендентов подобного спора. Несколько раз суды рассматривали дела, в которых налоговые органы пытались доказать необоснованность отнесения на расходы стоимости авиаперевозок, оказанных третьими лицами (например, Постановление ФАС

Уральского округа от 17.02.2009 N Ф09-462/09-СЗ по делу N А76-6814/2008-39-124, Постановление ФАС Московского округа от 19.06.2012 по делу N А40-110493/11-99-474). Однако арбитражи занимали сторону налогоплательщиков.

Хотелось бы отметить, что затраты по этому (а также нижеописанному) варианту несет юридическое, а не физическое лицо, то есть еще не требуется этап по «выводу» средств на «физика» с дополнительными потерями 9% в виде налога на дивиденды.

Например, чтобы получить «на руки чистыми» сумму дивидендов в размере 18000 тыс. руб., распределенная прибыль должна составить 19780 тыс. руб., а удержанный при этом налог – 1780 тыс. руб.

Кроме того, можно рассмотреть и компромиссный вариант – использование вертолета как для собственных нужд (с документальным подтверждением необходимости полета), так и для оказания платных услуг (перевозка или аренда) третьим лицам.

4. Собственник – юридическое лицо, использующее вертолет для целей непроизводственного характера.

Налоговые потери за четыре года аналогичны предыдущему варианту.

В качестве же налоговой экономии условно можно рассматривать сумму налога, уплаченного продавцу вертолета – 2745 тыс. руб. Однако нельзя исключить вероятность возникновения споров с налоговыми органами по вопросу правомерности предъявления к вычету «входного» НДС по имуществу, не используемому в производственной деятельности, т.е. для совершения облагаемых операций.

Финансовые потери за четыре года составят:

13000 тыс. руб. (цена продажи) – 18000 тыс. руб. (цена покупки) – 2880 тыс. руб. (эксплуатационные расходы) - 3510 тыс. руб. (налоговые потери) + 2745 тыс. руб. (налоговая экономия) = 8645 тыс. руб.

Потери по налогу на роскошь описаны выше.

Однако, если в ходе мероприятий налогового контроля будет установлено и доказано, что фактически услуги по пользованию этим вертолетом были безвозмездно оказаны третьим лицам (юридическим или физическим) либо в их интересах, то передающая сторона обязана обложить их налогом на добавленную стоимость (п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 154), а получающая – налогом на прибыль (п. 8 ст. 250) или налогом на доходы физических лиц (п. 2 ст. 211) соответственно.

Сравнительная таблица

Вариант	Преимущества	Недостатки
---------	--------------	------------

1	А) Отсутствие на практике какого-либо налогового контроля на предмет изучения целей использования вертолета.	А) Высокие финансовые потери; Б) Необходимость наличия у физлица свободных денежных средств; В) Уплата налога на роскошь.
2	А) Невысокие финансовые потери (условно); Б) Потенциальная возможность неуплаты налога на роскошь; В) Возможность использования вертолета в производственных и личных целях.	А) Необходимость наличия у физлица свободных денежных средств; Б) Относительно «мягкий» налоговый контроль (как правило – в виде встречных проверок).
3	А) Невысокие финансовые потери; Б) Потенциальная возможность неуплаты налога на роскошь.	А) Невозможность использования вертолета в личных целях без высоких налоговых рисков или дополнительных финансовых потерь. Б) «Жесткий» налоговый контроль.
4	А) Потенциальная возможность неуплаты налога на роскошь.	А) Высокие финансовые потери; Б) Невозможность использования вертолета в личных целях без относительно невысоких налоговых рисков; В) Налоговый контроль «среднего» уровня тщательности.